



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

**RESOLUÇÃO Nº: 052/2021**

**1ª SESSÃO ORDINÁRIA DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DE 27/01/2020**

**PROCESSO Nº 1/691/2016**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201600175-9**

**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RECORRIDO: HOME & GLASS INDUSTRIA COMERCIO E REPRESENTAÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**

**CONSELHEIRO RELATOR: MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE**

Ementa: Descumprimento de Obrigação Acessória. Falta de Escrituração de notas fiscais de saída em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscal – DIEF. Obrigatoriedade de registro no arquivo - Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIEF. Omissão de informação em arquivo – DIEF. Notas Fiscais de Saída. Exercício: 2011. Dispositivos infringidos arts. 285, c/c art. 289 do Decreto nº. 24.569/97. Penalidade: art. 123 VIII “L” da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 16.258/17. Reexame Necessário conhecido e provido para reformar a decisão exarada em 1ª Instância. Auto de Infração parcial procedente por unanimidade conforme voto do relator, de acordo o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Descumprimento de obrigação acessória. Não registro no arquivo - Declaração de Informações Econômico-Fiscal - DIEF. Operações de saída. Parcial Procedente.

## **01 – RELATÓRIO**

---

O presente processo diz respeito a Falta de Escrituração de notas fiscais de saída interna de mercadoria com oneração do ICMS junto a DIEF no período de 2011, contrariando legislação tributária específica. No montante de R\$ 160.674,49 (cento e sessenta mil seiscentos e setenta e quatro reais e quarenta e nove centavos), conforme informação complementar. Considerado infringido o art. 270 do Dec. n. 24.569/97, pelo agente do fisco, o que gerou a aplicação da pena prevista no art. 123 I “g” da Lei nº. 12.670/96.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

**Demonstrativo do Crédito Tributário  
(R\$)**

Base de Cálculo	160.674,49
ICMS	27.314,66
Multa	27.314,66
<b>TOTAL</b>	<b>54.629,32</b>

Segundo informações complementares, os trabalhos de auditoria foram realizados no contribuinte, ora julgado, cujo resultado foi o relatório de operações fiscais internas de mercadorias oneradas pelo ICMS e não devidamente registrada na DIEF 2011.

Informa o agente do fisco que a auditoria se utilizou dos meios e dados contidos na DIEF- Declaração de Informações Econômico-Fiscal para a consecução dos trabalhos.

Anexados ao auto de infração se encontram: Informações Complementares (fls. 03/05); Mandado de Ação Fiscal nº. 2015.14291 (fl. 06), Termo de Início de Fiscalização nº. 2015.14116 (fl. 07), Termo de Conclusão de Fiscalização nº. 2016.00268 (fl. 08), RELATÓRIO DE OPERAÇÕES FISCAIS INTERNAS DE MERCADORIAS ONERADAS PELO ICMS E NÃO DEVIDAMENTE REGISTRADA NA DIEF 2011 no CD e CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS DE SAIDA (fl. 10/52), Protocolo de Entrega de AI/Documentos - AR (fl. 09).

*a) Seja reconhecida a NULIDADE / IMPROCEDÊNCIA da autuação, tendo em vista que*

- a) Seja reconhecida a NULIDADE / IMPROCEDÊNCIA da autuação, tendo em vista que a fiscalização incluiu notas que notoriamente estavam CANCELADAS e INEXISTENTES no sistema da Sefaz.*

**AD CAUTELAM**

- b) Seja deferido prazo para apresentação de DEFESA COMPLEMENTAR (razões de impugnação), tendo em vista o elevado volume de documentação que compõe a autuação.*

- c) Seja efetuada uma PERICIA CONTÁBIL- FISCAL para comprovar que:*

- 1) Existem notas CANCELADAS e INVALIDAS incluídas na autuação.*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

O Julgador de 1ª Instância decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO. NÃO ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS A OPERAÇÕES DE SAIDAS DE MERCADORIAS. Pertinente a alegação de existência de saldo credor na conta gráfica nos períodos da infração em consideração a não cumulatividade do ICMS. Considerado os critérios legais aplicáveis a espécie, a falta de recolhimento do ICMS se limita aos meses de março, maio, junho e agosto do exercício de 2011. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL PROCEDENTE. Defesa tempestiva. REEXAME NECESSÁRIO.

Em sua decisão, destacamos alguns tópicos:

Indeferimento relativo a solicitação de perícia tendo em vista que o contribuinte autuado não apresentou prova de que notas fiscais canceladas foram incluídas no levantamento; Quanto a inadequação da penalidade aplicada discorre o julgador que “a penalidade é mera consequência. Diante da situação específica, não há impeditivo para que se faça a adequação do direito ao fato (à infração, no caso)”.

“Pertinente a alegação de existência de saldo credor na conta gráfica nos períodos da infração em consideração a não cumulatividade do ICMS. Considerado os critérios legais aplicáveis a espécie, a falta de recolhimento do ICMS se limita aos meses de março, maio, junho e agosto do exercício de 2011”.

“A não escrituração de documentos fiscais da operações, no caso, constitui prova do descumprimento de obrigação principal, ou seja, do não recolhimento do imposto. É cabível, no caso, feita a adequação da penalidade a infração, a aplicação da prevista no art. 123 I “c” da Lei 12.670/96”.

**Demonstrativo do Crédito Tributário  
(fls. 74) (R\$)**

ICMS	17.006,56
Multa	17.006,56



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

<b>TOTAL</b>	<b>34.013,12</b>

Fato esse que acarreta a parcial procedência da acusação.

Em virtude da decisão ser contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, fica sujeita ao reexame necessário nos termos do Art. 104, § 2º da Lei nº 15.614/2014.

O contribuinte não apresentou Recurso Ordinário previsto no art. 105 parágrafo único da Lei 15.614/2014.

A Assessoria Processual Tributária, em seu parecer, corrobora com o entendimento do julgador singular em relação ao indeferimento da perícia e a rejeição a inadequação da penalidade suscitada pela autuada. Porém, reenquadrou a penalidade a ser aplicada a infração praticada pelo contribuinte. Entende a assessora que a infração narrada na inicial é deixar de escriturar notas fiscais de saída na DIEF e, por ser um arquivo magnético, infere-se que a penalidade adequada para a conduta praticada da empresa é a estabelecida no art. 123 VIII "L" da Lei 12.670/96 com esteio no art. 112, IV do CTN.

Contudo, com amparo ao artigo 106, inciso II, letra "c" que estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática, aplicou a sanção em virtude da edição da Lei nº 16.258/2017 publicada em 09/06/2017 que altera a Lei 12.670/1996 em que houve alteração na penalidade citada. Sendo a nova redação a seguir transcrita:

"Art. 123.

VIII - ...

l) omitir informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 2 (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000 (mil) UFIRCEs por período de apuração;

Demonstrando o crédito tributário às fls. 6 dos autos com multa no valor de R\$ 3.129,02 mantendo a parcial procedência, porém nos termos do parecer.

O processo então vem a essa Colenda Câmara para julgamento do Reexame Necessário nos termos do Art. 104, § 2º da Lei nº 15.614/2014.

É o relatório.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

**02 - VOTO DO RELATOR**

---

Trata-se de Reexame Necessário contra decisão de parcial procedência proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme se extrai da acusação fiscal, a presente autuação decorre de falta de a Falta de Escrituração de notas fiscais de saída interna de mercadoria com oneração do ICMS junto a DIEF no período de 2011.

Diga-se que existe prova demonstrando a infração cometida, uma vez que a falta de escrituração/registro na DIEF pela recorrente advém dos lançamentos realizados pela recorrente, nas operações de saída, inobservando os art. 285 e 289, I do Dec. n. 24.569/97, que resultou no CD contendo o RELATÓRIO DE OPERAÇÕES FISCAIS INTERNAS DE MERCADORIAS ONERADAS PELO ICMS E NÃO DEVIDAMENTE REGISTRADA NA DIEF 2011 e os documentos que serviram de base para a acusação.

Cumpra esclarecer que a legislação do ICMS impõe aos contribuintes deveres instrumentais tributários, que são relações jurídicas tributárias, de conteúdo não patrimonial, que se traduzem num fazer, não fazer ou tolerar que se faça, criados por lei para serem cumpridos pelo contribuinte. É através do cumprimento desses deveres instrumentais que se torna possível à exata fiscalização e arrecadação do ICMS.

Na verdade a exigência tem natureza acessória nos termos do artigo 126 do RICMS, no qual entende-se por obrigação acessória as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos à arrecadação ou a fiscalização do ICMS.

Sendo o ICMS um tributo altamente complexo, necessita de instrumentos capazes de possibilitar a sua operacionalidade no tocante à suas formalidades. De forma que, o CTN prevê a existência de obrigação tributária acessória que, de acordo com a sua própria definição plasmada no art. 113, § 2º e 3º, decorrente da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas e negativas em que o sujeito passivo deve cumprir várias outras obrigações acessórias previstas na legislação, para que o sujeito ativo (o Fisco) possa exercer o controle que lhe é de direito.

Ou seja, a obrigação acessória decorre diretamente de lei, no interesse da administração tributária, e não tem sua observância vinculada à existência de qualquer obrigação principal, ou seja, do fato gerador do tributo; por isso, sua exigibilidade nos casos previstos na legislação competente.

Por essa razão, o § 3º do art. 113 do CTN prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Quer dizer, não fica facultado ao contribuinte fazer ou não.

Esclarecemos que neste tipo de infração não se discute se houve ou não o adimplemento de obrigação principal e sim a conduta irregular do contribuinte em não escriturar/registrar na



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Declaração de Informações Econômico-Fiscais- DIEF - Notas Fiscais de saídas cuja tipificação na legislação tributária exige a aplicação de multa autônoma.

Por essa razão correto a não cobrança do principal tendo em vista que o fato gerador da obrigação principal é diverso do fato gerador da obrigação acessória, e que a autuação se refere à obrigação acessória de registrar na DIEF as operações de saída de mercadorias, não se falando de obrigação principal (ICMS).

Com efeito, As obrigações acessórias são instituídas pela lei e devem ser observadas, não se tratando de imposição facultativa. Portanto, irrelevante o fato da inexistência de ato lesivo ao Fisco.

Merece ser observado, que a sanção por descumprimento de obrigação acessória não guarda relação direta com a obrigação principal. Apenas o que deve ser considerado é o ato praticado pelo infrator que se refere a uma obrigação formal que não foi cumprida.

Sobre o assunto Hugo de Brito Machado fez respeitável explanação:

“As leis tributárias geralmente estabelecem penalidades específicas para o descumprimento de obrigações acessórias, com valores fixos ou com indicações de limites mínimo e máximo, mas sem vinculação com o imposto ou com o valor de qualquer operação tributável. São as chamadas multas por infrações formais”.

Segundo pesquisa no sistema da SEFAZ – Cadastro de Contribuinte de ICMS – Consulta de Contribuinte - (anexo) a autuada está cadastrada sob o regime de recolhimento Normal, obrigada a Escrituração Fiscal Digital – EFD somente a partir de 01/01/2012 com amparo no convênio 143/2006 e incorporado ao RICMS/CE por meio do Decreto nº 29.041/2007.

Isso significa que no período da infração (2011) a autuada estava obrigada a Declaração de Informação Econômico Fiscal – DIEF instituída por meio do Dec. n. 27.710/2005 e regulamentada pela Instrução Normativa nº 14/2005 e alterações posteriores, as condições, forma de apresentação e prazo de entrega.

Vale informar que a escrituração destina-se a registrar mensalmente os valores totais contábeis e fiscais das operações realizadas, relativas às entradas de mercadorias ou bens efetuado a qualquer título, com o crédito devido constante na nota fiscal de aquisição, facilitando a exata cobrança do tributo por parte do Fisco.

Ressaltamos que a escrita fiscal/registo é o instrumento básico para o controle, pelo Fisco, das atividades do contribuinte com relevância de ordem tributária, consistindo no conjunto de lançamentos ou registros no sentido de aferir a veracidade ou não das operações dos contribuintes de ICMS, cujo objetivo precípua é possibilitar o controle da ocorrência ou não dos fatos geradores relacionados ao ICMS.

Tal conceito encontra amparo no art. 299 do RICMS/CE:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

“Art.299. Entende-se por registro fiscal as informações gravadas em meio magnético referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais e livros fiscais e as demais informações para a perfeita identificação das operações e prestações”.

De fato, o Fisco instituiu a DIEF – documento imprescindível para análise da situação do estabelecimento. No qual contempla basicamente todas as informações dos livros de registros fiscais do contribuinte. De modo que, os contribuintes do ICMS, para fins de recolhimento do imposto, estão obrigados a utilizar e registrar os sistemas de controle instituídos pela SEFAZ todos os documentos previstos na Legislação Tributária vigente.

Isso implica que o registro do movimento de entrada/saídas de mercadorias ou bens e de prestação de serviços de transporte e de comunicação deve ser realizado pelo estabelecimento a qualquer título, independente do tipo de operação. De modo que, tal descumprimento configura infração à legislação tributária.

De fato, a situação fática delineada nos autos indica claramente que o ilícito se refere a deixar de escriturar/registrar na Declaração de Informação Econômico Fiscal – DIEF notas fiscais de saída de mercadorias com destaque de ICMS anexas aos autos.

Por outro lado, correta a aplicação da penalidade prevista no art. 123 VIII “L” da Lei 12.670/96 alterada pela Lei nº 16.258/2017 publicada em 09/06/2017, conforme o Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra “c” eis que se tratando de processo não definitivamente julgado quer na via administrativa, quer na judicial, pode a Lei nº 16.258/2017 publicada em 09/06/2017 ser aplicada.

Com efeito, a mera existência de um dispositivo legal prescrevendo aplicação de multa pela falta de registro na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF - arquivo magnético – decorrentes de operação tributadas da forma como é calculada, isto é, com base no art. 123 VIII “L” da Lei 12.670/96 – é suficiente para que sua exigência seja válida à luz do princípio da legalidade, haja vista ser uma multa autônoma aplicada em razão do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de determinada regra de conduta.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Reexame Necessário, dar-lhe provimento para que seja reformada a decisão de parcial procedência exarada em 1ª Instância e julgar parcial procedente a acusação fiscal de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É como VOTO.

**Demonstrativo do Crédito Tributário  
(R\$)**

Base de Cálculo	156.451,24
ICMS	0,00



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Multa	3.129,02
<b>TOTAL</b>	<b>3.129,02</b>

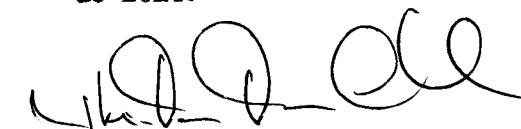
**03 - DECISÃO**


**Processo de Recurso nº 1/691/2016 – Auto de Infração: 1/201600175-9. Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA: RECORRIDO: HOME & GLASS INDUSTRIA COMERCIO E REPRESENTAÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. Relator: Conselheiro MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE**

*Decisão: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão exarada em 1ª Instância e julgar **parcial procedente** a acusação fiscal, e com amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, reenquadrar a penalidade aplicada para a estabelecida no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, com a nova redação conferida pela Lei nº 16.258/2017, por ser mais benéfica ao contribuinte. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.*

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, 05 de 05 de 2021.

  
**Francisco José de Oliveira Silva**  
**PRESIDENTE**

  
**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
**Marcus Mota de Paula Cavalcante**  
**CONSELHEIRO RELATOR**